



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

בפני כב' הנשיא יוסף אלון

המערערת נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ
על ידי ב"כ עוה"ד זיו שרון ומ. סלומובניץ

נגד

המשיב פקיד שומה אילת
על ידי ב"כ עוה"ד אמנון שילה – פמ"ד אזרחי

פסק דין

1
2
3 המערערת, נאות חוף אלמוג (1990) בע"מ, הינה הבעלים של בית מלון "מרדיאן" שבאילת
4 ("המלון"). בשנים הרלבנטיות לערעור זה, ובשנים שקדמו להן ושלאחריהן, מסרה
5 המערערת את ניהול המלון לרשת מלונות פתאל.
6 פקיד השומה באילת (המשיב) הוציא למערערת שומת ניכויים לשלוש השנים 2005-2007,
7 השגותיה על השומות נדחו ועל כך הגישה המערערת ערעור זה שבפני.
8 בערעור זה מתגלעות שלוש מחלוקות.
9 הראשונה – קביעת המשיב בשומה כי המערערת אינה זכאית להטבות המעסיק שדרשה
10 עפ"י סעיף 12 (א) לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות מיסים) תשמ"ה – 1985
11 (להלן – חוק א.ס.ח.). ביחס לתשלומי שכר שונים ששילמה למר גדי פריבר.
12 השנייה – קביעת המשיב כי על המערערת לנכות מס במקור מאירוח חינם שהעניקה במלון
13 לסוכני נסיעות, בעלי מניות ודירקטורים במערערת ועובדים שונים.
14 השלישית, חיוב המערערת בשומה בהוצאות דיור לעובדיה שלא נזקפו על ידה כהטבה
15 לעובדים.
16 בנוסף, טוענת המערערת כי המפקח שהוציא את השומה, מר ארז טביב, (שהינו גם המצהיר
17 מטעם המשיב) לא הוסמך כדין להוציא צווי שומה לפי סעיף 167 לפקודה (מכוחו הוצאה
18 השומה דנו) ועל כן השומה בטלה מעיקרה ומשהמדובר ב"שנים סגורות" (7-2005) לא ניתן
19 לתקן פגם זה בשומה אחרת.
20 אתיחס להלן בפסק דין זה למחלוקות ולסוגיות הנ"ל אחת לאחת כסדרן.

21
22 ההטבות לפי סעיף 12 (א) לחוק בעניין התשלומים למר גדי פריבר

23



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

2. בשתי שנות המס 2005 ו- 2006 דיווחה המערערת על תשלומי שכר וקצובות למר ג. פריבר בסכום מצטבר של 2,893,244 ₪.
- 3 כמו כן בשנת המס 2005 דיווחה המערערת על תשלום "בונוס" לפריבר בסכום של 3,900,000 ₪.
- 4
- 5 עבור מלוא הסכום המצטבר דהיינו 6,792,244 ₪ דרשה המערערת את הטבת המעסיק הקבועה בסעיף 12 (א) לחוק א.ס.ח. – וניכתה הטבה זו מניכוי המס כאמור בס"ק 12 (ב) לחוק.
- 6
- 7
- 8 המשיב בשומתו לא הכיר בזכאות המערערת להטבת המעסיק האמורה (המסתכמת ב- 20% מהסכום המצטבר הנ"ל).
- 9
- 10 זאת מאחר ולטענתו המערערת איננה המעסיקה של פריבר וכי מעסיקתו הינה חברת מלוונות פתאל בע"מ (מרשת פתאל) – וזאת עפ"י ההסכם שנערך בין פריבר לפתאל בינואר 2005 (מוצג מש/1).
- 11
- 12 לחילופין טוען המשיב כי חלק הארי של הבונוס שדווח ושולם לפריבר ב- 2005 היה מקדמת בונוסים ע"ח השנים 2006 ו- 2007.
- 13
- 14 הואיל ועפ"י תיקון בחוק א.ס.ח. שונתה דרך חישוב ההטבה משנת 2006 ואילך יש להתאים את שיעורי ההטבה באופן בו היקף ההטבה כפי שנהג עד לתיקון יחול רק ביחס לסכום הבונוס של 400,000 ₪ שיוחס לשנה זו ואילו לגבי יתרת סכום הבונוס (3,500,000 ₪) תאושר ההטבה בהתאם לתיקון החוק החל משנת המס 2006 ואילך.
- 15
- 16 בנוסף טוען המשיב בשומתו, ובערעור, כי הגם שפריבר הינו תושב אילת וחלק ניכר מעבודתו מתבצע בתחום העיר אילת, חלק משמעותי מעבודתו מתבצע עבור רשת פתאל מחוץ לאילת.
- 17
- 18 לאור זאת קבע המשיב בשומה כי המערערת זכאית ל- 50% מהיקף ההטבה.
- 19
- 20 עורך השומה והמצהיר מטעם המשיב הסכים בחקירתו הנגדית כי יש להגדיל שיעור "העבודה האילתית" של פריבר ל- 61% - וכשיעור הזה יש לחשב את היקף הטבת המעסיק עפ"י סעיף 12 (א).
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25
3. המערערת, בראייתה ובסיכומיה, חולקת על שלוש הטענות האמורות של המשיב.
- 26
- 27 לטענתה, המערערת היא ששילמה את שכרו של פריבר בכל שנות המס – וגם בשנים שלפני כן. פריבר דיווח בדוחותיו השנתיים על הכנסתו מהמערערת, כל אותם הדוחות הפכו לשומות עצמיות וסופיות – ודי בכך לדחיית טענת "המעסיק האחר" שטוען המשיב וזאת מכח השתק ומניעות.
- 28
- 29
- 30 לגופה של הטענה העיד פריבר בחקירתו הנגדית על תצהירו כדלהלן:
- 31
- 32 "מי שהעסיק אותי היה זה מלון מרידאן אילת, נאות חוף אלמוג (המערערת – י.א.) היא העסיקה אותי, היא שילמה לי. עפ"י דרישת יולי עופר ז"ל (בעל השליטה במערערת י.א.) הוא לא הסכים שאני אקבל את שכרי מפתאל והוא דרש שמקום המושב שלי והמשכורת שלי יהיו מהמלון שלו (מרדיאן – י.א.) ההסכם בעל פה בינו לבין דוד פתאל (בעל השליטה
- 33
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 ברשת פתאל במלונות פתאל בע"מ – י.א.) היה שאני יושב שמה (במרידאן – י.א.) ומנהל
2 משם את העסק" (עמ' 31 לפרוט' ש' 10-16).
- 3 ובהמשך חקירתו הנגדית (עמ' 32) מוצג בפניו ההסכם בינו לבין רשת פתאל (מש/1) והוא
4 נשאל ומשיב כדלהלן:
5 "ש. אתה עדיין ממשיך לדבוק בגירסתך?
6 ת. כן.
7 ש. שלמרות ההסכם (מש/1 – י.א.) שאתה חתום עליו, שאתה שכיר של פתאל, והיא
8 משלמת לך את שכרך, והיא מעסיקה אותך – שזה לא היה ככה?
9 ת. חד וחלק".
- 10 בסיכומיה טוענת המערערת כי על אף ההסכם מש/1 הרי שבפועל המערערת היא שהייתה
11 המעסיקה של פריבר בשנים הרלבנטיות, היא זו ששילמה את שכרו, משרדיו היו בתחום
12 מלון מרידאן ועבודתו התמקדה במלונות רשת פתאל שבאילת – ובהם מלון מרידאן.
13
- 14 לעניין יחוס מלוא תשלום הבונוסים של שלוש השנים 2005-2007 לשנת 2005 בלבד (בסכום .4
15 מצטבר של 3,900,000 ₪) טוענת המערערת כי אכן חלק הארי של סכום הבונוסים הנ"ל
16 שולם כמקדמת בונוסים לשנים 2006 ו- 2007, ברם הסכום שולם לידי פריבר בפועל עוד
17 בשנת 2005 ועל כן ובהתאם להלכת ע.א. 3348/97 פשמ"ג נ. דקלה פד"י נו (1) 5, יש לייחס
18 מלוא התשלום למועד תשלומו בפועל – קרי שנת 2005. הואיל וכך זכאית המערערת למלוא
19 ההטבה כפי שהייתה בנוסחו הקודם של סעיף 12 (א) לחוק ביחס לשנת 2005.
20 לטענה הנוספת של המשיב בדבר "חלקיות העבודה באילת" טוענת המערערת כי חלק הארי
21 של עבודת פריבר עבור המערערת בוצעה באילת, מקום מגוריו ומגורי משפחתו באילת.
22 לטענתה, נסיונו של המשיב לסווג חלק מעבודתו (39%) כעבודה שבוצעה מחוץ לאילת הינו
23 שרירותי ומנותק מהקשר הדברים ומהפרשנות המתבקשת להוראת ההטבה שבסעיף 12 (א)
24 לחוק א.ס.ח.
25
- 26 לאחר בחינת הראיות והטענות מסקנתי הינה כי לא המערערת (נאות חוף אלמוג בע"מ) .5
27 הייתה ה"מעסיק" של פריבר בשנות המס דנן – אלא חברת מלונות פתאל בע"מ – ומטעם זה
28 בלבד אין המערערת זכאית להטבות המס למעסיק שבסעיף 12 (א) לחוק ביחס לתשלומי
29 השכר והבונוסים ששולמו על ידה לפריבר.
30 עסקינן בהטבת המס האמורה בסעיף 12 (א) לחוק א.ס.ח – שנוסחו:
31 **"הטבה למעסיק להפחתת עלויות**
32 **12 (א) מעסיק תושב תחום העיר אילת המשלם הכנסה לעובדו בעד עבודה המתבצעת**
33 **בתחום העיר אילת, זכאי להטבה לשם הקטנת עלויות השכר בשיעור של 20%**
34 **מהכנסת העבודה האמורה...."**
35



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 התנאי המקדמי לזכאות המעסיק להטבה זו – הינו בכך שאכן הוא המעסיק של העובד
2 המקבל את אותו השכר.
3
4 כאמור בפתח הדברים, המערערת הינה בעלת הזכויות בבית המלון מרידיאן בחוף אילת
5 והינה תאגיד בשליטת ובבעלות קבוצת עופר.
6 רשת פתאל לעומת זאת הינה רשת לניהול בתי מלון רבים ברחבי הארץ – ובהם מספר
7 מלונות באילת, אחד מהם הינו מלון מרידיאן שבבעלות המערערת דן (נאות אלמוג)
8 שבשליטת קבוצת עופר.
9 בחודש ינואר 2005 נחתם "הסכם העסקה" בין "מלונות פתאל בע"מ" לבין מר גד פריבר על
10 פיו תמשיך מלונות פתאל בע"מ להעסיקו "בתפקיד מנכ"ל משותף בחברה". (וזאת בהמשך
11 להסכם הקודם ביניהם מ-1999).
12 בסעיפים 3.1 ו-3.2 להסכם הנ"ל נקבע כדלהלן:
13 **3. התפקיד**
- 14 **3.1 פריבר ישמש כמנכ"ל משותף של החברה (דהיינו – מלונות פתאל בע"מ) ויהיה**
15 **אחראי, בין היתר על ניהול מלונות אילת.**
16 **פריבר מסכים בזאת, כי במסגרת העסקתו בחברה אפשר ויתבקש מעת לעת על**
17 **ידי החברה להעניק שירותי יעוץ או ניהול לחברות נוספות, קשורות או מסונפות,**
18 **לחברה בקבוצה פתאל העוסקות בניהול בתי מלון וכן לכל או חלק מהמלונות**
19 **הנוספים.**
- 20 **3.2 מבלי לפגוע כאמור בסעיף 3.1 לעיל, כחלק בלתי נפרד מעבודתו של פריבר בחברה**
21 **ובמסגרת שירותי הניהול שהחברה מעניקה למלונות פתאל, משמש פריבר החל**
22 **מיום 1.1.03, כמנכ"ל משותף של קבוצת פתאל כולל מלונות אילת והמלונות**
23 **הנוספים כמפורט בנספח א' להסכם זה.**
- 24 **על אף האמור, הצדדים מסכימים ומצהירים בזאת כי פריבר הינו וימשיך להיות**
25 **שכיר של החברה ("מלונות פתאל בע"מ – י.א.) בלבד וכי המשכורת והתנאים**
26 **הנלווים הנדיבים המשולמים לפי הסכם זה – מהווים תמורה מלאה והולמת בגין**
27 **כל התפקידים המוטלים עליו כמפורט בהסכם זה לעיל ולהלן".**
- 28
29 בנספח א' להסכם (אליו מפנה ס"ק 3.2 הנ"ל) מפורטים עשרה בתי מלון ברחבי הארץ,
30 חלקם באילת וחלקם בים המלח, חיפה ובאר שבע – אחד מתוך עשרת המלונות שבנספח
31 "א" הינו "מרידיאן אילת" – שהוא המלון שבבעלות המערערת דן.
32 ס"ק 3.1 ו-3.2 הנ"ל קובעים מפורשות ומבהירים מעבר לכל ספק כי המעסיקה של גדי
33 פריבר הינה חברת מלונות פתאל בע"מ, חברת הניהול של רשת מלונות פתאל וכאמור בס"ק
34 3.2 הנ"ל **"פריבר ימשיך להיות שכיר של מלונות פתאל בע"מ ("החברה" – י.א.) בלבד"**
35



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

6. על אף זאת, בשנות המס נשוא הערעור ובשנים שקדמו לה, קיבל גדי פריבר את משכורתו מהמערערת – נאות חוף אלמוג בע"מ חברה בבעלות ישירות ומלאה של קבוצת עופר ובעלת מלון מרידיאן אילת. מלון זה כאמור הינו אחד מהמלונות הרבים שניהלה רשת פתאל, חברה בבעלות אחרת לחלוטין, ואשר עיסוקה (ניהול מלונות) שונה לחלוטין מעיסוק המערערת (בעלות בנכס המקרקעין שבו המלון הספציפי דנן).

גדי פריבר נחקר נגדית על תצהירו – גם לעניין זה (ר' בעיקר עמ' 39-31 לפרוטוקול). בעדותו הוא מאשר כי הסכם העסקתו הינו אמנם ההסכם הנ"ל (מש/1) עם רשת פתאל מינואר 2005 (המאריך את ההסכם הקודם עמו משנת 1999).

אולם, לדבריו (עמ' 31 ש' 12 ואילך):

"על פי דרישת יולי עופר ז"ל (הבעלים של המערערת, בעלת מלון מרידיאן – י.א.), גם כשהתפתחו (רשת פתאל – י.א.) הוא לא הסכים שאני אקבל את שכרי מפתאל. הוא דרש שהמקום מושב שלי והמשכורת שלי יהיו מהמלון שלו (מרידיאן אילת – י.א.) וההסכם בעל פה בינו לבין דוד פתאל (מרשת פתאל – י.א.) היה שאני יושב ומנהל משם את העסק".

בעמ' 33 לפרוט' נשאל ומשיב פריבר כדלהלן:

"ביהמ"ש: האם משמעות מה שאמרת קודם, על הסיכומים שלך עם יולי עופר המנוח, שההסכם הרשמי הוא שאתה עובד של הרשת (מלונות פתאל – י.א.), אתה המוביל אתה המנכ"ל (של הרשת – י.א.), אבל היה סיכום בעל פה שהמעביד הפרקטי שלך, שמשלם לך את המשכורת זה מלון מרידיאן. זה סיכום בעל פה שהיה ביניכם או שיש לך הסכם אחר כזה?

...האם יש איזשהו הסכם שבו כתוב שאתה עובד של מרידיאן או של נאות אלמוג..."

פריבר: ההסכמים כן, אני קודם כל יודע שקיים הסכם כזה.

ביהמ"ש: יש לך להראות לנו אותו?

פריבר: לא, אני לא התכוונתי לזה בכלל".

ובהמשך חקירתו הנגדית (פרוט' עמ' 35):

"ברמה הפרקטית אני ניהלתי את מלון מרידיאן ואת הרשת האילתית (של רשת פתאל – י.א.). בהתחלה רוב המלונות שלנו היו באילת. המלונות הנוספים בשנים המדוברות הם מלון בבאר שבע שהיה עם אפס אחוז תפוסה, ומלון בחיפה ועוד מלון בים המלח. כל שבעת המלונות שלנו (של רשת פתאל – י.א.) היו באילת. אני מתגורר באילת.

על פי דרישה של מר יולי עופר (בעל מלון מרידיאן אילת – י.א.) אני מקבל את שכרי מהמלון (מרידיאן אילת).

שתי מזכירותי יושבות במלון, אני עובד במלון מרידיאן, אני עובד במלון מרידיאן אילת ואת הפגישות שלי אני מקיים במלון מרידיאן".

בהמשך חקירתו הנגדית מאשר פריבר כי למלון מרידיאן אילת (המלון שבבעלות המערערת דנן – י.א.) יש מנכ"ל בשם ש. אסיה (עמ' 37) וכי הוא, גדי פריבר, עבד כל אותן השנים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 בתפקיד "מנכ"ל פתאל" (עמ' 38 לפרוט' ש' 4-6) כאשר משרדיו ממוקמים גם הם במבנה
2 מלון מרידיאן שבאילת.
- 3
- 4 7. עוד מתברר מהראיות, ועל כך אין מחלוקת, כי עפ"י הסכמי הניהול שנערכו בין המלון של
5 המערערת והמערערת (בבעלות קבוצת עופר) לרשת הניהול של פתאל – התחייבה המערערת
6 (נאות אלמוג) להקצות במבנה המלון שלה (מרידיאן) שטח משרדים ושירותי משרד למנכ"ל
7 רשת פתאל (הלוא הוא גדי פריבר).
- 8 סמנכ"ל הכספים של רשת פתאל, רוה"ח ש. עקה, מעיד בתצהיר עדותו הראשית (סעיף 34)
9 כי:
- 10 **"...בשנת 2005 קודם גדי (פריבר) לתפקיד של מנכ"ל כל מלונות רשת פתאל בישראל**
11 **ואשר רובם של המלונות ושל הפעילות נמצאים באילת"**
- 12
- 13 8. המצהיר מטעם המשיב, מפקח המס ארז טביב מצהיר בסעיפים 33 ו-34 לתצהיר עדותו
14 הראשית כי בהיות גדי פריבר מנכ"ל רשת פתאל מחד גיסא כאשר שכרו משולם על ידי
15 המערערת נאות אלמוג, מחייבת המערערת, נאות אלמוג, את רשת פתאל בעלויות השכר
16 שהיא משלמת לפריבר.
- 17 המפקח טביב מצרף כנספח 7 לתצהירו את תרשומת השימוע שנערכה במשרדי פקיד השומה
18 באילת (ביום 29.11.09) – ושם נרשמו מפי מנכ"ל רשת פתאל רוה"ח שחר עקה (המצהיר
19 מטעם המערערת) הדברים הבאים:
- 20 **"כל השכר שדווח (על ידי מרידיאן – י.א.) לגדי פריבר בנאות חוף אלמוג בע"מ – חויב**
21 **לחברות בבעלות פתאל (יזמות, פתאל אילת או מלונות פתאל)"** ("נספח 7" הנ"ל עמ' 1).
22 המערערת אינה חולקת על נתון זה בתצהירה, לרבות תצהיר רוה"ח ש. עקה – והיא אף
23 נמנעה מלחקור את המפקח א. טביב בעניין זה.
- 24
- 25 9. סיכומם של דברים הינו אפוא כדלהלן:
- 26 בשנות המס נשוא הערעור הועסק מר ג. פריבר על ידי רשת מלונות פתאל בתפקיד מנכ"ל
27 הרשת הארצית לניהול המלונות.
- 28 את תלושי השכר קיבל ג. פריבר "משום מה" דווקא מהמערערת נאות חוף אלמוג בע"מ
29 שבעלותה מלון אחד בלבד מהמלונות הרבים באילת ובישראל המנוהלים על ידי רשת
30 פתאל. בהקשר זה יצוין כי בסעיף 6 להסכם פתאל-פריבר הנ"ל – מובהר כי המעסיקה, רשת
31 פתאל, רשאית לשלם את שכר המנכ"ל באמצעות חברות אחרות ברשת "או על ידי בעלי
32 מלונות באילת".
- 33 ברם, סעיף 6 הנ"ל להסכם אינו משנה כמובן מטיב תפקידו של פריבר כמנכ"ל רשת פתאל
34 ומהיותו שכיר של רשת פתאל בלבד (כמצוטט לעיל מס"ק 3.2 להסכם).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 נאות חוף אלמוג בע"מ לא נשאה בעלויות האמיתיות של שכרו של גדי פריבר – אלא חייבה
2 במלוא סכומים אלה את רשת פתאל שהיא היא (ולא המערערת) הייתה המעסיקה של גדי
3 פריבר.
- 4 על כן ומשהוברר כי בשנות המס דנן לא הייתה המערערת המעסיקה של גדי פריבר (אלא
5 רשת פתאל) וגדי פריבר לא היה עובדה של המערערת (אלא של רשת פתאל) – אך מובן הוא
6 כי המערערת, נאות חוף אלמוג בע"מ לא הייתה, ואיננה זכאית ל"הטבות המעסיק"
7 הקבועות בסעיף 12 (א) לחוק א.ס.ח. בכל הקשור לתשלומי השכר והבונוסים למיניהם
8 הכלולים בתקבולי שכרו של פריבר.
- 9 ויובהר, גדי פריבר, היה אמנם בשנים הרלבנטיות תושב אילת והמשרדים מהם ביצע חלק
10 נכבד של תפקידו כמנכ"ל רשת פתאל ממוקמים פיזית במלון מרידיאן באילת (אחד
11 המלונות הרבים המנוהלים על ידי רשת אילת).
- 12 ברם, השומה עניינה בדרישת הטבות המעסיק שדרשה המערערת בגין שכרו של פריבר.
13 המערערת איננה ולא הייתה המעסיק של פריבר ועל כן לא הייתה זכאית להטבה כלשהי
14 בקשר עם שכרו של פריבר בשנות המס דנן.
- 15 יש לשוב ולציין כי מתצהירו ומדבריו של סמנכ"ל רשת פתאל רוה"ח ש. עקה – מתברר כי
16 בפועל המערערת גם לא נשאה בעלויות שכרו המופלג של פריבר אלא שימשה צינור טכני
17 בלבד לתשלומו – כאשר העלות האמיתית חויבה בספרי המעסיקה האמיתית הלוא היא
18 "מלונות פתאל בע"מ" בפרט ורשת פתאל בכלל.
- 19
- 20 10. המערערת טוענת, כטענה חלופית, כי הואיל ופריבר דיווח כל השנים על שכרו בהתבסס על
21 תלושי השכר הנושאים את שם המערערת ושומותיו הפכו סופיות – מושתק המשיב
22 מהעלאת הטענה כי המערערת לא הייתה מעסיקתו של פריבר בשנת המס דנן.
23 איני מקבל טענה זו.
- 24 דוחותיו השנתיים של פריבר הוגשו כשומות עצמיות שלא נבדקו ונחקרו על ידי המשיב ועקב
25 כך הפכו לשומות סופיות. שומות עצמיות שכאלה, והפיכתן סופיות מחמת אי בדיקתן על
26 ידי המשיב, אינה יוצרת השתק כלפי המשיב מבחינת זהותו האמיתית של המעסיק – בכל
27 הקשור לשומות המעסיק (הנטען) נשוא ערעור זה.
- 28 זאת ועוד. רכיב זה שבשומה דנן אינו בסוגיית חיוב המס של העובד (פריבר) ששומותיו שלו
29 הן שהפכו כאמור סופיות.
- 30 רכיב זה שבשומה עניינו בדוחות המערערת בהם היא דרשה את הטבות המעסיק המופלגות,
31 המוקנות בסעיף 12 (א) לחוק א.ס.ח. – שעה שנתברר כי היא לא הייתה כלל המעסיק של
32 אותו העובד גדי פריבר.
- 33



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

11. אשר על כן, אני דוחה ערעור המערערת בעניין זה וקובע כי היא אמנם איננה זכאית להטבת מעסיק כלשהי לפי סעיף 12 (א) לחוק א.ס.ח בכל הקשור לתשלומי השכר והבונוסים מכל סוג ששולמו לפריבר בשנות המס נשוא ערעור זה.
- 4
- 5 אירוח סוכני נסיעות, "על חשבון הבית" (O.T.H)
- 6
12. בשנות המס דנן נתנה המערערת שירותי אירוח חינם במלונה (מרידיאן) לארבעה סוגים של מתארחים.
- 8 הראשון – סוכני נסיעות ומכירות בענף התיירות, וזאת כאמצעי שיווק ופרסום העשוי לעודד ולהביא את אותם הסוכנים להפנות בעתיד תיירים וקבוצות אורחים לשהות במלון של המערערת.
- 11 הסוג השני, בעלי מניות ודירקטורים של המערערת.
- 12 הסוג השלישי, עובדים שונים של המערערת.
- 13 הסוג הרביעי, מלווי קבוצות אורחים ותיירים המתארחים במלון.
- 14 המשיב קבע בשומותיו כי כל אירוחי החינם הנ"ל מהווים תשלומים החייבים בניכוי מס במקור – וחייב בהתאם את המערערת.
- 15 המערערת טוענת לעומתו כי לא קמה חובת ניכוי מס במקור בגין אירוחי חינם אלה ודין רכיב זה שבשומה להתבטל.
- 17 אפתח בכך כי השאלות והסוגיות המתעוררות ביחס לכל אחת מארבעת הקבוצות הנ"ל שונות בטיבן – ועל כן אתייחס להלן בנפרד לכל אחת מהן.
- 21
13. ראשית – אירוח סוכני נסיעות ומכירות בענף התיירות.
- 22 עמדת המשיב בשומתו הינה כי ה"אירוח החינמי" הינו הטבה שוות כסף שמשלמת המערערת לאותם הסוכנים במסגרת "עסקת חליפין". המערערת מחד גיסא משלמת לסוכנים בדרך של אירוחם חינם במלון – והסוכנים מאידך גיסא ישלמו לה לעתיד לבוא בהבאת תיירים ואורחים למלון.
- 26 המשיב מסכים ואינו חולק כי אירוח החינם של סוכני הנסיעות והמכירות מהווה אמצעי שיווק ופרסום לגיטימי ומוכר כהוצאה (אצל המערערת) – אולם עומד הוא בטענתו כי המדובר ב"עסקת חליפין" – ועל כן שווי האירוח החינמי הינו תשלום לספק (סוכני הנסיעות) החייב בניכוי מס במקור.
- 30 המשיב בשומתו, בנימוקיה ובתצהירו – מסכים כי כל עוד המדובר באירוח הסוכנים חינם ללילה אחד בלבד – אין על המערערת חובת ניכוי המס במקור, אולם כשהאירוח חינם הינו ליותר מלילה אחד, או אם נלווה לסוכן בן זוג במהלך האירוח – או אז קמה במלואה חובת ניכוי המס במקור.
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

14. סוגיה זהה לחלוטין נדונה בפני זה לא מכבר בעניינה של רשת המלונות ישרוטל (עמ"ה 53151-01-12). בפסה"ד באותו העניין (מיום 28.5.2013) קיבלתי את טענות המערערת שם כנגד עמדתו של פקיד השומה.

ובתמצית, אירוח החינם של הסוכנים הינו אמצעי שיווקי – פרסומי מובהק ולגיטימי ואין הוא עולה כדי חלק מ"עסקת חליפין" כביכול – כנטען על ידי המשיב.

בנוסף, הסכמת המשיב כי אכן מדובר באמצעי שיווק לגיטימי ועל כן שעה שמדובר באירוח חינם של לילה אחד בלבד – לא קמה למלון חובת ניכוי המס במקור – מותרת כחסרת פשר את קביעתו לפיה משמדובר באירוח חינם של סוף שבוע "שלם" או שני לילות או אז קמה לה לפתע "עסקת חליפין" המחייבת בניכוי מס במקור.

אני מפנה איפוא לנימוקים המפורטים לעניין זה בפסה"ד הנ"ל שבע"מ 53151-01-12 (סעיפים 23-25 לפסק הדין) כאילו הוא חלק מפסק דין זה – ואצטט להלן חלק מהמפורט שם:

"לטענת המשיב:

"בפנינו עסקאות חליפין בשווה כסף הנערכות בין ישרוטל ובין הסוכנים.

ישרוטל קונה מסוכנים אלה שירותי שיווק ופרסום באמצעות טובת ההנאה שוות הכסף שהיא מעניקה להם – אירוח חינם.

הסוכנים מצידם "משלמים" בעבור הלינות והאירוח שנותנת להם ישרוטל בשירותי השיווק והפרסום שהם מעניקים לה אצל לקוחותיהם תמורת האירוח במלונות".

ודוק. המשיב, מניח כבר בשלב מוקדם זה של אמצעי השיווק הראשוני כי הסוכן, שהתארח כאמור במלון, מעניק או מתחייב להעניק מניה וביה למלון "שירותי שיווק ופרסום".

והדברים הרי אינם כך. אירוח החינם נועד להיות אמצעי שיווקי שאולי יטה בעתיד את לב הסוכן לטובה ואולי גם יגרום כי לעתיד לבוא אכן יגרום הסוכן להגעת תיירים ואורחים למלון.

לאמור – תנאי על תנאי ושמא ואולי.

זוהי אינה "עסקת חליפין" המניחה, מעצם הגדרתה ושמה – החלפת נכס או שירות מסוים בנכס או בשירות אחר.

הסוכן איננו מתחייב וכלל לא נטען כך, להביא למלון בתמורה ל"אירוח השיווק" הנ"ל תמורה, אורחים או תיירים.

הנהלת המלון נוקטת באמצעי שיווק זה של אירוח חינם כאמצעי שיווק ופרסום המיועד – ככל אמצעי פרסום אחר – למשוך את לבו של הסוכן (או ספק פוטנציאלי של לקוחות) לרכישה עתידית של שירותי המלון - אם יעלה בלב הסוכן הרצון בעתיד לעשות כך.

העולה מכאן הינו כי משוואת "עסקת החליפין" לה טוען המשיב נמצאת כמשוואה שצידה האחד קיים ומסוים (אירוח החינם) ואילו צידה האחר (הבאת תיירים כמצופה בעתיד)



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 אינה מסוימת, אינה מחייבת ולמעשה אינה קיימת, לפחות כל עוד לא הגיעו צורכי
2 השירותים בעתיד (תיירים או אורחים אחרים) למלון כתוצאה מפעילות הסוכן ויימצא כי
3 הדבר הינו תוצאה מהשתכנעותו (בעבר) לעשות כן עקב אירוחו חינם במלון.
4 יתרה מזו, גם אם יעלה בעתיד הרצון מלפני הסוכן להפנות תיירים למלון – גם אז יתכן
5 והעיסקה תהיה כזו שבה הסוכן יהיה מקבל השירות מהמלון ולא דווקא ספק השירותים
6 למלון. במקרה כזה – גם אם תתגבש עסקה עתידית – ספק רב אם ניתן יהיה לראות בליל
7 האירוח החינמי משום "עסקת חליפין" – והדברים בבחינת למעלה מהצורך.
8
9 סיכומם של דברים – איני מוצא יסוד להנחת "עסקת החליפין" שבבסיס פרק זה
10 שבשומה.
11 בנוסף – לא מצאתי הצדקה לקביעת המשיב כי אותה "עסקת חליפין" מתקיימת באירוח
12 חינם של שני לילות אך אינה מתקיימת באירוח חינם של לילה אחד.
13 אשר על כן, אני מקבל את הערעור לעניין רכיב זה שבשומה על דרך ביטולו וביטול החיוב
14 שלצידו".
15
16 כדברים האלה, וכשאר הנאמר לעניין זה בע"מ 12-01-5315 הנ"ל – אני שב ואומר גם בעניין
17 ערעור זה.
18
19 15. אני מקבל אפוא הערעור לעניין רכיב זה של השומה ומבטל חיוב המערערת בניכוי המס
20 במקור ביחס לאירוח החינם של סוכני הנסיעות והמכירות.
21
22 16. עפ"י ההסכם לניהול המלון שבין המערערת לרשת פתאל – זכאים בעלי המניות
23 והדירקטורים של המערערת ל- 300 לניות חינם בשנה ול- 200 לניות בשנה ב- 50% ממחיר
24 האירוח.
25 מקובלת עלי טענת המשיב כי המדובר בהטבה שוות כסף מובהקת לבעלי שליטה המחייבת
26 את נותנה לנכות מס במקור עפ"י הוראת תקנה 1 (6) לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת
27 ומשכר עבודה) תשנ"ג – 1993.
28 אשר לדירקטורים שאינם בעלי שליטה – קמה חובת ניכוי המס במקור מכוח צו מס הכנסה
29 (קביעת סוגי שכר כהכנסה) תשכ"ז 1967 ותקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מסוגי שכר
30 מסוימים) התשכ"ז – 1967.
31 אינני מקבל טענת המערערת כי שהות בעלי המניות והדירקטורים במלון מהווה חלק
32 ממילוי "חובת הפיקוח" המוטלת עליהם.
33 ראשית, המדובר במפורש בהטבה לבעלי המניות של המערערת הכלולה בהסכם הניהול
34 שבין המערערת (בעלת המלון) לבין רשת פתאל שהמלון נמסר לניהולה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 שנית, מעצם מסירת ניהול המלון לרשת הניהול, נשמט הבסיס לטענה בדבר הצורך של בעלי
2 מניות המערערת (שאינה מנהלת את המלון) לפקח על ניהולו.
3 על כן אני דוחה הערעור לעניין רכיב זה שבשומה ביחס לחיוב המערערת בניכוי מס במקור
4 ביחס לאירוח החינם שניתן על ידה לבעלי המניות ולדירקטורים של המערערת.
5
6 כך היא מסקנתי גם לגבי אירוח החינם שניתן למנהלים במערערת, ולבני משפחותיהם, משך
7 4 לילות בשנה. המדובר על פני הדברים בהטבה, שוות כסף.
8 בעניין זה אפנה לדברי רוה"ח ש. עקה סמנכ"ל הכספים של רשת פתאל (המנהלת את מלון
9 המערערת) – בדיון בשומה שנערך ביום 7.12.10 ולפיהם:
10 **"אירוח מנהלים – לעובדים יש זכאות לאירוח מנהלים 4 לילות בשנה כולל משפחתו".**
11 על פני הדברים, אירוח חינם במלון הניתן לעובד ולבני משפחתו מהווה הטבת שכר –
12 החייבת בניכוי מס במקור.
13 בסיכומיה טוענת המערערת כי במקרים שונים האירוח האמור הינו חלק ממערכת של
14 ישיבות השתלמות, עבודה והכרת השטח הנערך לעובדי רשת פתאל.
15 חריגים שכאלה – טעונים הוכחה פרטנית, וכזו לא מצאתי בחומר הראיות שהובא בפני.
16 לאור זאת, אני דוחה רכיב זה שבערעור.
17
18 הקבוצה הרביעית, בפרק זה, הינה קבוצה מלווי או ראשי קבוצות תיירים המתארחים
19 במלון.
20 לטענת המערערת, הנתמכת בתצהיריה, כשמדובר בקבוצת תיירים המזמינה, דרך משל, 19
21 חדרים ובנוסף חדר נוסף לראש הקבוצה או למלווה הקבוצה – עלות החדר הנוסף (של
22 המלווה) נפרסת על ידה בין 19 החדרים המחויבים בתשלום, ועל כן אין להתייחס אל
23 "החדר ה- 20" (שהמלווה לא שילם עבורו פרטנית) כ"הטבה" או כ"לינת חינם".
24 טענתה זו של המערערת הינה סבירה ומתבקשת מהיגיון כלכלי אלמנטרי שעה שמדובר
25 בבית מלון המארח קבוצה רבת משתתפים. הגיוני ומתבקש הוא כי מלווה הקבוצה ואירוחו
26 – מהווים מבחינת בית המלון חטיבת אירוח כוללת – גם ברמת פרישת התשלומים בין חברי
27 הקבוצה השונים – או הקבוצה כחטיבה אחת.
28 על כן – עמדתו של המשיב לעניין זה בשומתו נמצאת בלתי סבירה ודין הערעור לגבי רכיב
29 זה של השומה להתקבל.
30
31 הוצאות דיור לעובדים
32
33 בשנות המס שבנדון סיפקה המערערת שירותי דיור לרבים מעובדיה – וזאת בדירות חדר
34 שהעמידה לרשותם בבניין ששכרה לשם כך בעיר אילת.
35 עמדת המשיב הינה כי שירותי דיור אלה מהווים הטבת שכר שיש לזקפה כהכנסה לעובד,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 וכי הוצאות השכירות והאחזקה של המבנה (למגורי העובדים) מהווים הוצאה של
2 המערערת.
- 3 בשומתו מצא המשיב פער משמעותי בין שווי ההטבה (של שירותי הדיור) שזקפה המערערת
4 לעובדיה לבין הוצאות הדיור לעובדים שדרשה בספריה. הפרש זה מתבטא בממוצע שנתי של
5 למעלה מ- 900,000 ₪ בכל אחת משלוש שנות המס.
- 6 בשומתו חייב המשיב את המערערת בתשלום ניכוי המס במקור על סכומי ההפרשים הנ"ל
7 (בהתאם לפילוח העובדים השונים עפ"י שיעורי המס ומס שולי הרלבנטיים בעניינם) – וזאת
8 בהיות הפער הנ"ל הטבת שכר לעובדים החייבת במס ובניכוי מס במקור.
- 9
- 10 המערערת חולקת על הנחות המוצא של המשיב בפרק זה של השומה הן בהיבטי העובדה והן .20
11 בסיווג השונה הנדרש לעניין "הוצאות המערערת" ו"הטבות לעובדים".
12 המצהיר מטעם המערער, ש. עקה, מצהיר לעניין זה כדלהלן:
- 13 **"28. לעניין מגורי העובדים, המערערת חייבה את עובדיה במלוא שווי ההטבה הנגזר**
14 **משכר הדירה שהעובדים אינם משלמים.**
- 15 **29. ההפרשים אליהם מתייחס בטעות המשיב, נובעים מאילוצי המערערת לשכור**
16 **בניין מגורים שלם אשר חלק מחדריו נשארים ריקים במהלך השנה, עקב תחלופת**
17 **כוח אדם גבוהה שאינה ניתנת לציפייה בתחום המלונאות.**
- 18 **30. בהתאם לחוזה השכירות של הבניין, מחויבת המערערת לשלם את כל דמי**
19 **השכירות, גם אם במשך תקופה מסוימת חלק מהחדרים נשארים ריקים. הסכם**
20 **שכירות לדוגמא מצ"ב כנספח "ה".**
- 21 **31. יודגש כי בגין כל חדר בו לן עובד, נזקף לעובד שווי כדין. יושם אל לב כי מדובר**
22 **בדירות חדר לשני שותפים".**
- 23
- 24 יצוין כי נספח "ה", עליו מצהיר רוה"ח ש. עקה בסעיף 30 לתצהירו, הינו הסכם מיום
25 8.3.2007 לשכירת המבנה למגורי עובדים – לתקופה המתחילה ביום 1.1.2008 והמסתיימת
26 ביום 31.12.2012 (ס"ק 8.1 להסכם) – כאשר לגבי 70 חדרים מהמבנה תחל השכירות כבר
27 ביום 1.5.2007 (ס"ק 8.2 להסכם).
- 28 דהיינו, קיימת חפיפה חלקית של 7 חודשים בלבד בין שנות המס שבערעור זה (2005-2007)
29 לבין תקופת חלק בלבד מההסכם הנ"ל (לתקופה מ- 1.5.07 ועד 31.12.07).
- 30 המערערת לא הציגה חוזי שכירות למגורי העובדים למלוא תקופת הערעור – דהיינו מ-
31 1.1.2005 ועד 30.4.2007.
- 32 לעומת זאת, צירף רוה"ח ש. עקה כחלק מנספח ה' לתצהירו טיטות ובהן פירוט מספר
33 החדרים שהוקצו למלונות רשת פתאל השונים במבנה הנ"ל ששכרה לצורך דיור העובדים.
34 עפ"י טבלאות אלה – במהלך שנות המס דנן (2005-2007) הוקצו באותו המבנה 64 חדרים
35 לעובדי מלון מרידיאן – הלוא הוא המלון של המערערת (בחלק מהתקופה – 62 חדרים).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 בחקירתנו הנגדית העיד ש. עקה כי מספר החדרים למגורי העובדים משתנה בהתאם לעונות
2 השנה – וכפועל יוצא של מצבת כוח האדם במלונות באותן התקופות.
3 הוא מוסיף כי התחשיב לפיו מחושבת הטבת הדיור הנזקפת לעובד היא בהתאם ל"שווי
4 הכלכלי של המיטה" (עמ' 76) – דהיינו השווי הכלכלי להטבת דיור של מיטה אחת ביחידת
5 דיור בת חדר אחד שחולקים בה שני עובדים.
6 הפער שבין ההוצאות, עבור שכירת מגורי העובדים, עליו דיווחה המערערת בדוחותיה לבין
7 גובה זקיפת הטבת הדיור לכלל העובדים מוסבר על ידו במספר גורמים:
8 א. המערערת נושאת בהוצאות השכירות של אכסניית העובדים במלואה – ולא כל
9 החדרים מאוכלסים על ידי עובדים.
10 ב. בנוסף לעלויות השכירות נושאת המערערת בהוצאות חשמל, מים, ארנונה וכו' –
11 בגין מלוא שטחי האכסניה.
12 ג. בתקופות מסוימות שכרה המערערת שטחי מבנה נוספים לצורך דיור העובדים.
13
14 כשנשאל מהו ה"שווי הכלכלי" של הטבת הדיור הנזקפת על ידי המערערת לעובדים – משיב
15 רו"ח עקה (עמ' 80 לפרוט'):
16 **"...לפי מה שאתה (ב"כ המשיב – י.א.) אומר, אני צריך לחייב אותם (את העובדים – י.א.)**
17 **באלפיים שקל (לחודשיים – י.א.) על מיטה. מיטה זה לא דירה זה מיטה בחדר.**
18 **...הם לא יסכימו. האלטרנטיבה שלהם זה לשכור דירה באילת, עם שלושה שותפים,**
19 **דירה לא חדר.**
20 **זה האלטרנטיבה שלהם, וזה לא מה שאני רוצה שיקרה"**
21 בעדותו מבהיר רו"ח עקה כי האינטרס של המלון הינו לרכז את מגורי העובדים במקום
22 אחד, מתוך מטרה ליעל את הסעותיהם ונגישותם לעבודה בבית המלון – מטרה שתפגע אם
23 עשרות ומאות העובדים יתפזרו למגוריהם בכל רחבי העיר אילת בדירות שישכרו.
24
25 21. לאחר בחינת הדברים מסקנתי הינה כי דין רכיב זה שבערעור להתקבל.
26 בשומה לעניין זה דחה המשיב את נתוני המערערת לעניין שווי הטבת הדיור שזקפה
27 לעובדיה.
28 בבסיס שומה זו – הפער שמצא המשיב בין דיווח ההוצאות של המערערת בגין עלויותיה
29 בשכירת הדיור המיועד למגורי העובדים לבין שווי ההטבה הכולל שזקפה לכלל העובדים
30 שהתגוררו באותם המבנים.
31 דא עקא – הנחת מוצא זו של המשיב נמצאת בעיני שגויה. זאת מתוך כך שלא אמורה
32 להיות בהכרח חפיפה בין סכום ההוצאות והעלויות של המערערת לבין סכום זקיפת ההטבה
33 הכולל לעובדים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 הבחינה אם סכום ההטבה הנזקפת נמצא גבוה או נמוך משוויה ה"אמיתי" אמורה להיעשות
2 בהתייחס ל"הטבה" עצמה – ובענייננו – מהו "שווי השוק" של דיור בדמות מיטה אחת,
3 מתוך שתי מיטות, בדירת חדר הנמצאת באכסניית עובדים באילת.
4 בדיקה שכזו הינה עניין לשמאות האמורה לקחה בחשבון את ה"שווי הכלכלי" מבחינת
5 העובד, של פתרון דיור שכזה.
6 יתכן בהחלט כי שווי זה, מבחינת העובד, יהיה נמוך משווי האופציה האחרת, מבחינת
7 העובד, של שכירת דירה באילת – לא בתוככי אכסניה ובה מאות עובדים ולא בחדר בן שתי
8 מיטות אותו הוא חולק עם עובד זר אחר.
9 אולם, שמאות זו של שווי "הטבת הדיור" מבחינת העובד – שונה מחישוב ושקלול העלויות
10 של רשת בתי מלון המעסיקה מאות עובדים והנכונה להוציא הוצאות נוספות בתמורה
11 ליתרונות ריכוז המגורים של עובדיה ופתרון דיור הקבע גם לעונות של שיא בתפוסת
12 המלונות ובמספר המועסקים בהם.
13 רוצה לאמור, הנחת המשיב כי שווי ההטבה שמקבל העובד זהה וחופף לעלויות המעביד
14 (רשת המלונות) – הנחה זו אין לה סימוכין של ממש.
15
16 22. פרק זה שבשומה אינו שומה שערך המשיב בעניין הוצאותיה המדווחות של המערערת
17 ביחס לעלויותיה הקשורות בשכירת אכסניות ומקומות מגורים לעובדי הרשת והחזקתם.
18 השומה, ונימוקה, אינם מבקשים לשנות ממכלול הוצאותיה המדווחות של המערערת
19 לעניין זה – או מחלק כלשהו בהם.
20 השומה דן מבקשת לבטל את שווי ההטבה שזקפה המערערת לכל אחד מעובדיה תמורת
21 הסדר הדיור הנ"ל – ולקובעו מחדש כנגזרת יחידה ישירה ובלעדית של הוצאות המערערת
22 הנ"ל.
23 הנחה ומשוואה זו שביסוד השומה נמצאות בעיני שגויות – שכן הן מתעלמות מההבחנה
24 המתחייבת לעניין דרך בחינת נאותות זקיפת ההטבה ושוויה מבחינת העובד לבין בחינת
25 נכונות ההוצאות המדווחות של המערערת על מרכיביהן השונים.
26
27 23. בשולי נספח ה' לתצהירו, צירף רוה"ח ש. עקה טבלאות המתייחסות למספר החדרים
28 שהועמדו למגורי עובדים ול"עלויות לחדר".
29 עפ"י טבלאות אלה נזקפה לכל אחד מהעובדים עבור חדר משותף עם עובד נוסף הטבה
30 בסכום של 1,147 ₪ לחודש. המשיב לא הביא בנימוקי השומה או בראיותיו אינדיקציה
31 שמאית או אחרת, לסתירת סכום זה כמשקף את שווי ההטבה מבחינת העובד.
32 גם לא הובאו על ידו נתונים בדבר עלויות או שווי דירות להשכרה במקומות אחרים באילת
33 או הערכה שמאית, או אחרת, בדבר ה"שווי הכלכלי" מבחינת העובד של הסדר הדיור דן.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 טענותיו של המשיב – אם נרד לעומקן – מתמקדות למעשה בהשגות משתמעות כאלה
2 ואחרות, בדבר נכונות היקף ההוצאות המדווחות של המערערת ביחס לאכסניות שהיא
3 שוכרת ומפעילה למגורי העובדים.
4 דא עקא, השומה דגן אינה שומת הוצאות וקביעותיה בפרק זה אינן מתייחסות לנכונות או
5 אי נכונות ההוצאות המדווחות של המערערת – אלא לשווי ההטבה הנטען שהיה עליה
6 לזקוף לעובדים ולתוספת ניכוי המס במקור הנדרשת מכך.
7 כאמור לעיל – שומה זו נמצאת בעיניי שגויה ומבוססת על מצג נתונים לא רלבנטי (הוצאות
8 המערערת במקום שווי ההטבה לעובד מבחינת העובד) – ועל כן דין הערעור לעניין רכיב זה
9 שבשומה להתקבל.
10
11 טענות המערערת לעניין העדר סמכות המפקח להוצאת השומה
12
13 .24 לטענת המערערת, מפקח מס ההכנסה מר ארז טביב אשר החליט בהשגה, נשוא שומה זו
14 **"לא הוסמך לשמש כעוזר פקיד שומה לעניין סעיף 167 לפקודה"** - הסעיף מכוחו הוצאה
15 שומת הניכויים דגן.
16 זאת על שום כך שבמינויו כעוזר פקיד שומה, אשר פורסם ביה"פ 6217 מיום 28.3.11, נאמר:
17 **"אני ממנה ומרשה את עובדי רשות המסים בישראל, ששומותיהם מפורטים להלן (ובהם**
18 **מר א. טביב – י.א.) לשמש עוזרי פקיד שומה לעניין סעיפים 145, 150, 151 ו- 152**
19 **לפקודה"**.
20 כתב מינוי זה איננו מתייחס לעניין סעיף 167 לפקודה.
21 על כן, כך הטענה, בהוצאת שומת הניכויים דגן, לפי סעיף 167 לפקודה, פעל מר א. טביב
22 ללא סמכות ודין השומה להתבטל.
23 לטענת ב"כ המערערת עמדתם זו נתמכת בפסיקת ביהמ"ש העליון בע.א. 4673/90 מלון
24 טבריה בע"מ נ. פ"ש טבריה, פד"י מז (1) 230, 233.
25
26 .25 נפנה תחילה להוראות הפקודה הרלבנטיות – הלוא הן סעיף 167 (א) והגדרת "פקיד שומה"
27 שבסעיף 1.
28 בסעיף ההגדרות של הפקודה (סעיף 1) מוגדר "פקיד שומה" כדלהלן:
29 **"פקיד שומה – פקיד ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו, וכן, סגן פקיד שומה, עוזר**
30 **פקיד שומה או גובה ראשי שהמנהל הרשה אותם בכתב לשמש בסמכות פלונית של פקיד**
31 **שומה לפי פקודה זו, או למלא תפקיד פלוני מתפקידו..."**
32 סמכויות הוצאת השומה, עפ"י סעיף 167 (א) לפקודה הינה כדלהלן:
33 **"פקיד השומה רשאי לשום ניכויים**
34 **167 (א) אדם שהוראות סעיפים 161 או 164 חלו עליו, ולא ניכה מס כאמור בהם, או לא**
35 **מסר דו"ח כאמור בסעיפים 161 או 166, או מסר דו"ח כאמור, אך לפקיד השומה יש**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון – רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו
2 את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו... דין שומה לפי סעיף זה, כדין שומה לפי
3 סעיף 145".
- 4
- 5 26. חובת ניכוי המס במקור – בעניינים הקבועים לכך בחלק י' של הפקודה הינה פועל יוצא
6 ישיר מהנחת חבותו של פלוני במס, עפ"י הפקודה, וחיוב משלם אותו התקבול בניכוי המס
7 במקור.
- 8 מבחינה רעיונית ותכליתית שומת ניכויים עפ"י סעיף 167 מהווה נגזרת ממעשה ומסמכות
9 השומה הכללית הקבועה בפקודה בסעיף 145 ובסמכויות ההכרעה בהשגה על שומה
10 (סעיפים 150, 151 ו-152 לפקודה).
- 11 המחוקק עצמו קובע בסעיף 167 (לעניין שומת ניכויים) כי:
12 **"דין שומה לפי סעיף זה, כדין שומה לפי סעיף 145"**.
- 13 על כן, פרשנות תכליתית ראויה, מחייבת כי "פקיד שר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה
14 זו..." – דהיינו לפי סעיפים 145 (סמכות השומה הכללית) וסעיפים 150, 151, 152 (סמכות
15 ההשגה) – הוסמך מתוך כך לשום גם "שומת עוללות" – כזו המוסדרת בסעיף 167 לפקודה.
- 16
- 17 27. אכן, טוב היה אילו נוסח כתב המינוי דן בפשטות המתחייבת והתכליתית – לאמור,
18 הסמכת הנקובים באותו כתב המינוי "לשום לפי פקודה זו" – דא, ותו לא.
- 19 אולם – משנוסח כתב המינוי דן כפי שנוסח – פרשנות היקף הסמכות שהוענקה בו תיעשה
20 עפ"י בחינת מהות הסמכות שהוקנתה כפי שפורטו הדברים לעיל.
- 21 איני מוצא הנמקה או הצדקה ולפיה אדם שהוסמך כדין על ידי שר האוצר בסמכויות
22 השומה וההשגה המכוננת שבשלב קביעת חבות המס – יש להחריג מכלל הסמכה זו דווקא
23 את "שומת העוללות" שבסעיף 167 לפקודה – היא שומת הניכויים.
- 24 הטענה כי פלוני (מר ארביב במקרה דנן) הוסמך לשום את הכנסות והוצאות המערערת –
25 לכל עניין ודבר (לפי סעיף 145) או לדון בהשגותיה על כל דבר ועניין שבשומות אלה – אולם
26 הסמכתו זו אינה כוללת את בחינת ה"סרח העודף" – אם ניכתה מס במקור אם לאו (עפ"י
27 סעיף 167 לפקודה) – טענה שכזו קשה להולמה.
- 28
- 29 28. המערערת מבקשת להסתמך בטענת חוסר הסמכות על הנפקס בע.א. 4673/90 הנ"ל.
30 אולם, בחינת העניין והנפקס באותו פסק הדין מעלה כי אין הנדון דומה לראיה.
31 בע"א 4673/90 הנ"ל הוצאה שומת ניכויים למערערת דהתם.
32 שומת הניכויים נחתמה שם בדרך הבאה:
33 **"בהדפסת מכונה מופיעות המילים אבנר דחבש מפקח ניכויים. מעל למילים אלה מופיע**
34 **בכתב יד "ב/ו" ולאחריה חתימה שאין חולק כי היא חתימת של (שלמה) ג'ינו, וכי הוא (ש).**
35 **ג'ינו – י.א.) הוא שערך את השומה" (שם עמ' 231).**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

- 1 בנסיבות אלה נפסק (מפי כב' השופט י. מלץ) כדלהלן :
- 2 "לא מצאתי בכל מערכת הראיות שבתיק, אף מילה על כך שמר דחבש הפעיל אישית את
- 3 סמכותו, או שבדק את פרטי השומה, או שהרשה לש. ג'ינו לחתום בשמו" (שם עמ' 231
- 4 מול האות ה').
- 5 בהקשר דברים זה הוסיף ביהמ"ש העליון וקבע, בהמשך למצוטט לעיל, כי :
- 6 "...עריכת השומה לפי מיטב השפיטה והחתימה על שומה כזו, חייבות להיעשות על ידי
- 7 'פקיד שומה' כהגדרתו בפקודה.
- 8 אם ראה "פקיד שומה" לנכון להאציל סמכות זו למפקח בלתי מוסמך, חייבת לבוא על כך
- 9 ראייה ברורה, שתאפשר בדיקה אם הייתה האצלה זו כדין. בענייננו – לא הייתה כל ראייה
- 10 כזו". (שם עמ' 233).
- 11
- 12 בערעור דנן לעומת זאת, אין חולק כי המפקח המוסמך (ר' תצהירו של ע. בלשאי מטעם
- 13 המשיב בסעיף 12) מר ארו טביב הוסמך במינוי שר האוצר לתפקידי השומה המפורטים
- 14 לעיל. אין כמובן טענה כי לא הוא החתום על השומה דנן שהוצאה לפי סעיף 167 לפקודה.
- 15 על כן – ההיקש שמבקשים ב"כ המערערת להקיש לעניין דנן מהנפסק בע.א. 4673/90 – לאו
- 16 היקש הוא.
- 17
- 18 29. סיכומם של דברים, אני דוחה טענת המערערת כי השומה וההחלטה נשוא ערעור זה הוצאו
- 19 שלא בסמכות.
- 20
- 21 סיכום
- 22
- 23 30. סוף דבר אני מחליט בסוגיות שנתעוררו בערעור זה – כדלהלן :
- 24 א. אני דוחה טענת המערערת כי השומה וההחלטה נשוא הערעור נעשו שלא בסמכות.
- 25
- 26 ב. אני דוחה הערעור לעניין התשלומים השונים למר גדי פריבר – וזאת כמפורט
- 27 בסעיף 11 לפס"ד זה לעיל.
- 28
- 29 ג. אני מקבל הערעור לעניין שומת הניכוי במקור שחייבה את המערערת בתשלום
- 30 סכומים נוספים בעניין "הוצאות הדיור לעובדים" – ומבטל רכיב זה שבשומה.
- 31
- 32 ד. אשר לרכיבי השומה בעניין "האירוח על חשבון הבית" – אני מקבל הערעור ביחס
- 33 לאירוח האמור שניתן ל"סוכני נסיעות" ולעניין "מלווי הקבוצות" (כאמור בסעיפים
- 34 15 ו-18 לפסק דין זה) ומבטל רכיבים אלה שבשומה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

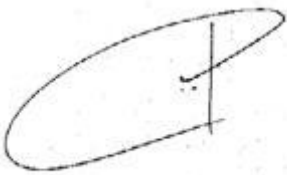
ע"מ 12-03-16788 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת

1 אני דוחה את הערעור לעניין "אירוח החינם" – ביחס לבעלי המניות הדירקטורים
2 והמנהלים של המערערת, כמפורט בסעיפים 16 ו-17 לפסק דין זה לעיל.

3
4 נוכח תוצאת הדברים – איני עושה צו להוצאות.

5
6 המזכירות תשלח פסק דין זה לב"כ הצדדים.

7
8
9
10
11
12 ניתן היום, ט' תמוז תשע"ג, 17 יוני 2013, בהעדר הצדדים.

13

14 יוסף אלון, נשיא

15
16
17